

Valtiovarainministeriö

PL 28

00023 Valtioneuvosto / Erityisasiantuntija Paula Laakso

Viite: lausuntopyyntö 10.6.2026, diaarinumero VN/24055/2023

Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi arvonlisäverolain muuttamisesta kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyn ja kiinteistön myynnin osalta

Suomen Veroasiantuntijat ry kiittää mahdollisuudesta lausua luonnoksesta hallituksen esitykseksi arvonlisäverolain muuttamisesta kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyä ja kiinteistön myynnin arvonlisäverokäsittelyä koskevin osin. Pidämme ehdotettua arvonlisäverolain muuttamista lähtökohtaisesti perusteltuna ottaen huomioon asiaan liittyvän EU-oikeudellisen sääntelyn ja Euroopan unionin tuomioistuimen antaman tuomion asiassa C-787/18, Sögarð Fastigheter.

Ehdotettu uusi sääntely edistää pääosin kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyn ja kiinteistöjen myynnin arvonlisäverotuksesta aiheutuvan verotuksellisen taakan lievittämistä, neutraalisuuden periaatteen toteutumista arvonlisäverotuksessa ja arvonlisäverodirektiivin pakottavien säännösten noudattamista Suomen arvonlisäverolainsäädännössä. Sääntelyn tavoitteiden onnistumisen kannalta keskeistä on kuitenkin, että uusi lainsäädäntö on aidosti ennakoitavissa olevaa luonteeltaan hyvin erilaisissa kiinteistöjen luovutustilanteissa, eikä ehdotettu uusi lainsäädäntö olisi omiaan synnyttämään kiinteistökauppojen lykkääntymistä ja aiheuttamaan lisääntyvän piilevän arvonlisäverorasituksen muodostumista erityisesti toimialoilla, jotka on vapautettu arvonlisäverosta ja joilla verovelvollisten ostajien arvonlisäveron vähennysoikeus on käytännössä hyvin rajallinen.

Nostamme lausunnossamme jäljempänä esiin eräitä arvonlisäverotuksen ja ehdotettujen säännösten käytännön soveltamisen kannalta olennaisia näkökohtia.

Ehdotettujen säännösten jatkovalmistelussa tulisi huomioida, ettei sääntelystä tehtäisi tarpeettoman monimutkaista ja lainsäätäjän harkintavallan puitteissa tulisi kriittisesti tarkastella esimerkiksi julkisyhteisöjen erityissääntelyn tarpeellisuutta (kuten kilpailuvääristymä ja liiketoiminnan harjoittamisen kriteerit) ja merkittävien muutostöiden käsitettä tulkinnanvaraisuuksien vähentämiseksi.

Rekisteröitymismenettely vapaaehtoisesta kiinteistön arvonlisäverollisesta myynnistä ja rekisteristä poistamisen kriteerit – AVL 30 a §

Hallituksen esitysluonnoksen mukaisesti ehdotetussa uudessa AVL 30 a §:ssä säädettävä vapaaehtoinen kiinteistön myynnistä verovelvolliseksi hakeutuminen olisi mahdollista, jos elinkeinonharjoittajana toimivalla myyjällä on omistuksessaan kiinteistö, jolle myyjä on löytänyt arvonlisäverovelvollisen ostajan. Verohallinto tarkistaisi rekisteröitymisen yhteydessä, että edellä mainitut edellytykset täyttyvät, jotta myyjä voidaan rekisteröidä hakeutujana kiinteistön myynnistä verovelvolliseksi.

Rekisteröitymismenettelyn taustalla vaikuttaa olevan lähinnä verovalvonnallinen merkitys. Kysymys on siten lähinnä siitä, että Verohallinnolle annettaisiin riittävän tehokkaat mahdollisuudet valvoa sitä, ketkä myyjät ja ostajat harjoittavat arvonlisäverollista kiinteistökauppaa. Esityksen perustelu-

jen mukaan jää jossain määrin epäselväksi perustelu siitä, miksi tällainen erillinen hakeutumismenettely tarvitaan erityisesti tilanteissa, joissa myyjä on jo liiketoiminnasta arvonlisäverovelvollisten rekisterissä. Käsityksemme mukaan kiinteistöjen verolliset myynnit koskettavat valtaosin arvonlisäverovelvollisten myyjien ja ostajien välisiä transaktioita. Tämä lisäisi erityisesti alv-rekisterissä jo olevien elinkeinonharjoittajien hallinnollista taakkaa.

Kiinteistön myynnin jälkeen hallituksen esityksen luonnoksen mukaan lähtökohtaisesti Verohallinto poistaisi myyjän alv-rekisteristä kiinteistön myynnistä, kun rekisteröitymisen edellytykset ovat lakanneet. Hallituksen esityksen luonnoksen perusteella on hieman epäselvää, mitä tapahtuisi esimerkiksi tilanteessa, jossa myyjän suunnittelema ja rekisteröitymisen perusteena oleva ensimmäinen kiinteistökauppa peruuntuu. Onko esimerkiksi tällaisessa tilanteessa Verohallinnon viran puolesta poistettava myyjän alv-rekisteröinti takautuvasti, vai voisiko myyjän status kiinteistön myyntiä varten jatkua alv-rekisterissä, jos on todennäköistä, että kiinteistön kauppa tulee toteutumaan myöhemmin?

Mikäli kiinteistön verollinen myynti tulee edellyttämään erillistä hakeutumista jatkossa, pidämme tärkeänä, että kiinteistön myynnistä alv-velvolliseksi rekisteröitymistä käsiteltäisiin rekisteröintitekniisesti ja myös Verohallinnon käytännön verovalvonnan kannalta vastaavalla tavalla kuin kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta vapaaehtoisesti rekisteröityneitä verovelvollisia. Nykytilassa verovelvollista, joka on alv-rekisterissä kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta, käsitellään rekisteröinnin edellytykset täyttävänä verovelvollisena, vaikka verollinen vuokraustoiminta keskeytyisi hetkellisesti. Verovelvollisella on tässäkin tilanteessa oikeus pysyä alv-rekisterissä vuokraustoiminnan harjoittamisen perusteella, jos vuokraustoimintaa pyritään jatkamaan ja verovelvollinen esimerkiksi aktiivisesti markkinoi vuokralle annettavia kiinteistöjä markkinoilla uusille vuokralaisille. Hallituksen esityksen perusteluissa tähän tulisi kiinnittää huomiota.

Edelleen hallituksen esityksen perusteluissa tulisi vielä arvioida vaatimusta siitä, että myyjällä tulee olla tiedossa, kuka ostaa myytävänä olevan kiinteistön jo siinä vaiheessa, kun myyjä on rekisteröitymässä kiinteistön myynnistä verovelvolliseksi. Tällaisesta vaatimuksesta tulisi luopua säännösten perustelutekstienkin tasolla. Käytännössä usein lopullinen ostaja varmistuu vasta siinä vaiheessa, kun kaupanteon hetki on jo konkretisoitumassa. Esitetyn kaltainen sääntely voisi aiheuttaa turhaa kiinteistön kauppohenkilöiden lykkääntymistä ja myyntiprosessien pitkittymistä tai jopa kauppohenkilöiden peruuntumista huomioiden myös rekisteröintihakemusprosessiin liittyvä käsittelyaika. Käytännön tilanteissa myytävä kiinteistö on usein luonteeltaan sellainen, että kiinteistön myynti muutoin kuin arvonlisäverollisena myyntinä ei olisi liiketaloudellisesti ajateltuna järkevää (esimerkiksi kokonaan arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavan teollisuuskiinteistön myynti elinkeinonharjoittajien välillä).

Hakeutumisen kohteesta

Ehdotetun AVL 30 a §:n mukaan myynnin verollisuuden yhtenä edellytyksenä on, että myytävä kiinteistö on käyttöön otettu rakennus tai rakennuksen osa siihen liittyvine maapohjineen.

Käytännössä usein myytävä rakennus tai sen osa ja sen alla oleva maapohja eivät ole saman myyjän omistuksessa, vaan kyse voi olla pelkän rakennuksen tai sen osan omistusoikeuden luovuttamisesta. Ehdotettu sääntely jättää tulkinnanvaraiseksi hakeutumisosoikeuden näkökulmasta tilanteet, joissa myytävä rakennus tai sen osa sijaitsee vuokratontilla. Tällaisten liiketoimien arvonlisäverokäsittelyn tulisi olla neutraali ja rakennuksen myynnin verollisuuden valintaa ei tulisi sitoa siihen, ettei myyjä käytännössä voi myydä rakennusta tai sen osaa siihen liittyvine maapohjineen. Asian jatkovalmistelussa myös nämä tilanteet tulisi täsmentää osana hallituksen esityksen perusteluita.

Hallituksen esityksen luonnoksen perusteella on lisäksi tulkinnanvaraista, voidaanko erillisenä kiinteistönä pitää saman kiinteistötunnuksen alla olevia erillisiä rakennuksia tai niiden osia. Selvytyden vuoksi hallituksen esityksessä olisi tärkeää antaa enemmän käytännön esimerkkejä, missä tilanteissa esimerkiksi rakennuksen osia voidaan käsitellä hakeutumisen piiriin kuuluvina erillisinä kiinteistöinä.

Sääntelyn täsmällisyyden ja ennustettavuuden kannalta tässä yhteydessä tulisi huomioida myös kiinteistö- ja varainsiirtoverotuksen määrittely soveltuvien osin.

Selvitys kiinteistön myynnin verollisuudesta

Ehdotettua AVL 30 a §:ää koskevien perustelujen mukaan myyjän tulee antaa Verohallinnolle riittävä näyttö siitä, että myyjä on myymässä kiinteistön arvonlisäverollisesti ostajalle. Ehdotetussa säännöksessä ei ole asetettu tarkempia muodollisia kriteerejä tällaisen selvityksen antamiselle. Hallituksen esityksen luonnoksen oikeusvertailua koskevassa osuudessa on nostettu esiin esimerkiksi Espanjassa käytössä oleva menettely virallisen selvityksen sisällyttämisestä esimerkiksi kaupakirjaan (public deed).

Sekä myyjän että ostajan oikeusturvan kannalta tulisi säätää lain tasolla siitä, millainen selvitys on riittävä, jotta Verohallinto voi jälkikäteen esimerkiksi verotarkastustilanteessa todeta, olisiko kiinteistön myynnistä tullut suorittaa käännetty arvonlisävero. Ehdotetussa AVL 209 b §:ssä todettu myyjän tekemä laskumerkintä ”käännetty verovelvollisuus” tai edellä mainitun merkinnän puuttuminen laskusta eivät välttämättä takaa riittävän objektiivista näyttöä kiinteistön myynnin oikeasta arvonlisäverokäsittelystä, vaan valitusta arvonlisäverokäsittelystä tulisi mainita esimerkiksi kaupan osapuolten allekirjoittamassa julkisen kaupanvahvistajan vahvistamassa kauppakirjassa tai muussa erillisessä määrämuotoisessa selvityksessä (vertaa esim. nykyinen AVL 209 k § ja AVL 209 l §).

Käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen (AVL 8 e §)

Ehdotetun AVL 8 e §:n mukainen ostajan käännetty verovelvollisuus edellyttää, että ostaja on arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty elinkeinonharjoittaja taikka kunta, hyvinvointialue tai valtio. Hallituksen esityksen luonnoksen mukaan tällaisia olisivat esimerkiksi arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkityt verollisen liiketoiminnan harjoittajat sekä lain 131 §:ssä tarkoitetut palautukseen oikeuttavan toiminnan harjoittajat. Esityksestä ei käy yksiselitteisesti ilmi, riittääkö tämän edellytyksen täyttymiseksi mikä tahansa arvonlisäverorekisteröinti, kuten arvonlisäverovelvollisuus ostoista. Samoin jää tulkinnanvaraiseksi, millä perusteilla kunnan, hyvinvointialueen tai valtion katsotaan harjoittavan liiketoimintaa siten, että 8 e §:n mukainen käännetty verovelvollisuus voi ylipäättään soveltua niihin ostajiina. Kummankin seikan täsmentäminen hallituksen esityksessä olisi tarpeen.

Käyttöönottamattoman rakennuksen ja maapohjan myynnin vapaaehtoisen verollisuuden valinta

Hallituksen esityksen luonnoksen mukaan Suomi ei tule käyttämään mahdollisuutta valita käyttöönottamattoman rakennuksen ja rakentamattoman maapohjan luovutuksen verollisuus. Arvonlisäverodirektiivin nojalla jäsenvaltiot voivat valita verollisuuden myös näiltä osin, kuten hallituksen esityksen luonnoksen perusteluissa on mainittu.

Lain valmistelussa tulisi kiinnittää erityistä huomiota siihen, onko maapohjan ja käyttöönottamattoman rakennuksen jättäminen hakeutumisen (AVL 30 a §) ulkopuolelle perusteltua erityisesti neutraalisuusvaatimuksen näkökulmasta huomioiden kuitenkin asiassa C-400/98, Breitsohl, linjatut rajaukset. Esitämme harkittavaksi AVL 30 a §:n soveltamisalan laajentamista myös näihin tilanteisiin.

Merkittävät muutostyöt

Ehdotetun AVL 30 a §:n mukaan myynnin verollisuutta ei voida myöskään valita, jos kyse on rakennuksesta, johon on tehty sellaisia merkittäviä muutostöitä, joiden vuoksi rakennuksen taloudellinen käyttöikä vastaa uutta rakennusta, ja jota ei ole otettu käyttöön näiden muutostöiden jälkeen.

Tulkintahaasteita voi erityisesti aiheuttaa, että ehdotetun AVL 30 a §:n 4 momentin sanamuoto ei sisällä mainintaa rakennuksen käyttötarkoituksen muutoksesta, vaan rajaa hakeutumisoikeuden ulkopuolelle ainoastaan sellaiset merkittävät muutostyöt, joiden vuoksi rakennuksen taloudellinen käyttöikä vastaa uutta rakennusta. Hallituksen esityksen perusteluissa esitetään kuitenkin, että merkittävän muutostyön määritelmä täytyisi, kun sekä käyttötarkoitus on muuttunut että rakennus vastaa taloudelliselta käyttöikänsä uutta rakennusta. Vaikka tähän viitataan esimerkkinä merkittävistä muutostöistä, tekstissä todetaan myös, että molempien edellytysten tulisi täytyä. Yksityiskohtaiset perustelut vaikuttavat siten asettavan tarkemmat kriteerit kuin lakiteksti. Selkeyden vuoksi olisi perusteltua, että hallituksen esityksessä täsmennettäisiin sekä kriteerien keskinäinen suhde (esimerkinomainen vai kumulatiiviset kriteerit).

Lisäksi hallituksen esityksen perusteluissa todetaan, että ehdotetun 4 momentin sääntely perustuisi arvonlisäverodirektiivin säännöksiin ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön. Oikeuskäytäntöä ei kuitenkaan käsitellä tuossa yhteydessä tarkemmin. Sen sijaan hallituksen esityksen luonnoksen yleisessä EU-oikeuskäytäntöä koskevassa katsauksessa selvitetään tarkemmin tuomiota asiassa C-308/16, Kuuba Premium Selection, jonka mukaan muutostöiden käsite edellyttää, että rakennukseen on tehty merkittäviä muutoksia, joiden tarkoituksena on ollut muuttaa rakennuksen käyttötarkoitusta tai muuttaa huomattavasti sen käyttöön liittyviä ehtoja. Lisäksi tuomiossa viitataan muutostöihin, joiden johdosta vanha rakennus voidaan rinnastaa uuteen. Olisi toivottavaa, että hallituksen esityksen yksityiskohtaisissa perusteissa täsmennettäisiin, mihin oikeuskäytäntöön viitataan ja mikä on sen keskeinen sisältö. Täsmentämätön viittaus oikeuskäytäntöön on omiaan aiheuttamaan tulkintaepäselvyyksiä.

Kilpailun vääristymisen vaikutus myynnin verollisuuteen, kun myyjänä on kunta, hyvinvointialue tai valtio

Ehdotetun AVL 30 a §:n mukaan, kun myyjänä on kunta, hyvinvointialue tai valtio, myynnin verollisuus voidaan valita silloinkin, kun edellä mainitut tahot eivät suorita myyntiä liiketoiminnan muodossa, jos myynnin verottomuus olisi omiaan aiheuttamaan kilpailun vääristymistä. Ehdotettua sääntelyä voidaan pitää vaikeasti sovellettavana huomioiden myös kiinteistön ostajien näkökulma.

Verovelvollisten oikeusturvan kannalta lain tasolla on tarpeellista määrittää, mitä viranomaista voidaan pitää toimivaltaisena, kun kyse on AVL 30 a §:ssä tarkoitetun kilpailun vääristymisen arvioinnista ja miten tämä arviointi on dokumentoitava.

Edellä kuvattu toimivaltakysymys liittyy myös siihen, millä perusteilla kilpailun vääristymä ylipäättään arvioidaan: säännöksen sanamuodon perusteella arviointi näyttäisi jäävän käytännössä julkis-

yhteisön itsensä tehtäväksi jo verollisuutta valittaessa, ilman laissa säädettyjä objektiivisia kriteerejä. Katsomme, että tällaisten kriteerien säätäminen laissa olisi tarpeen sekä ennakoitavuuden takia mutta myös jälkikäteisen valvonnan kannalta.

Lain valmistelussa tulisi kiinnittää huomiota myös siihen, että Verohallinnon tulisi tulokannanvaraisissa tilanteissa soveltaa säännöstä verovelvollisten oikeusturvaa painottavalla tavalla, koska lähtökohtaisesti ostajalta ei voida edellyttää etukäteistä tietoa siitä, onko kunta, hyvinvointialue tai valtio kiinteistön myyntiä valmistellessaan selvittänyt riittävästi kiinteistön myynnistä aiheutuvia mahdollisia kilpailuhaittoja.

Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyn muuttaminen ja kiinteistökohtaisten myyntien aiheuttaman kiinteistöinvestointien seurantavastuusta aiheutuvan hallinnollisen taakan vähentäminen

Hallituksen esityksen luonnoksessa ehdotetun muutetun AVL 121 a §:n mukaan kiinteistöinvestointien tarkistuskauden pituus olisi 10 vuotta myös niissä tilanteissa, kun verollisen hakeutumisen kohteena oleva kiinteistö myydään ostajalle.

Tästä seuraa ostajalle kokonaan uusi 10 vuoden pituinen tarkistuskausi, vaikka kiinteistölle ei olisi kaan ostajan omistusaikana tehty lainkaan kiinteistöinvestointina pidettävää perusparantamista tai uudisrakentamista eli kiinteistökohteelle ei ole muodostunut lisäarvoa uusien investointien muodossa. Jotta kiinteistöinvestointien tarkistuskaudet eivät pitenisi verovelvollisten hallinnollisen taakan näkökulmasta liian pitkiksi, asian jatkovalmistelussa tulisi selvittää mahdollisuuksia 10 vuotta lyhyemmälle tarkistuskaudelle ainakin tilanteissa, joissa tarkistuskausi alkaa kulua ”alusta” ostajan kiinteistöhankinnan yhteydessä myyjän valittua myynnin verollisuuden.

On ylipäättään syytä arvioida, onko tarkistuskauden pidentäminen aina uudelleen 10 vuoteen yhteensopiva arvonnalisäverodirektiivin 12, 135 ja 137 ja 187 artiklojen kanssa. Arvonnalisäverodirektiivin lähtökohtana on, että verotus kohdistuu rakennuksen arvoa lisääviin liiketoimiin (uudisrakentaminen tai merkittävä muutostyö), kun taas vanhan rakennuksen myöhemmät luovutukset on lähtökohtaisesti vapautettu verosta (ks. myös C-308/16, *Kozuba Premium Selection*, kohta 30).

Edelleen kokemustemme mukaan kiinteistökaupoissa esiintyy usein tilanteita, joissa kiinteistön kauppahinta määräytyy osin ehdollisena. Käytännössä lopullinen kauppahinta saattaa realisoitua usean vuoden kuluttua alkuperäisestä kaupantekopäivästä tiettyjen kriteerien täytyessä. Muutetun säännöksen perusteluissa (AVL 121 a §) tulisi ottaa kantaa siihen, miten ostajan tarkistuskausi määräytyy tällaisessa tilanteessa myyjän valittua kiinteistön myynnin verollisuuden.

Helsingissä 14. päivänä elokuuta 2026

Suomen Veroasiantuntijat ry

Marko Ojala
hallituksen puheenjohtaja

Pekka Hyttinen
hallituksen varajäsen